

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo XX Tendencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de imposición directa

Pedro Herrera Molina y Jesús Rodríguez Márquez¹

1. Presentación

Las páginas que siguen a continuación tienen por objeto exponer cuáles son las últimas tendencias en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) en materia de imposición directa. Esta doctrina ha sido clasificada en función de las materias a las que afecta, de manera que vamos a analizar las cláusulas antiabuso, gastos deducibles, beneficios fiscales y los problemas de doble imposición.

En cada uno de estos grandes bloques temáticos hemos procurado exponer la incidencia que tienen para España las tesis sostenidas por el TJCE. En todo caso, debe advertirse que no se trata de una exposición detallada de la jurisprudencia existente hasta el momento, sino una panorámica general del estado de la cuestión a la luz de los últimos pronunciamientos.

2. Cláusulas antiabuso

Debemos analizar tres aspectos en relación con las cláusulas antiabuso. De un lado, las posibilidades que deja la jurisprudencia comunitaria para

¹ Pedro Herrera Molina, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Jesús Rodríguez Márquez, Subdirector de Estudios Tributarios, Instituto de Estudios Fiscales.

introducir disposiciones dirigidas a desincentivar la utilización de paraísos fiscales, distinguiendo según estén situados dentro o fuera de la Unión Europea. De otro lado, las denominadas cláusulas *switch-over*, consistentes en la sustitución del método de exención por el de imputación limitada. Finalmente, los impuestos de salida o *exit taxes*.

2.1. Paraísos Fiscales

2.1.1. Ubicados en la Unión Europea

En esta materia y centrándonos en los problemas internos con países pertenecientes a la Unión, el pronunciamiento más relevante de los últimos tiempos es la STJCE de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05, *Elisa*. En dicha resolución se analiza la compatibilidad con las libertades comunitarias de una disposición que deniega una exención en el Impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas a entidades no residentes bajo determinadas condiciones. Se trata de una cláusula antiabuso empleada, en el caso concreto, frente a una sociedad holding luxemburguesa. Así, para entender cabalmente la controversia origen del procedimiento deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:

- El Impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas se encuentra incluido en el campo de aplicación de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (en adelante, Directiva 77/799).
- La normativa reguladora del tributo declara exentas a las personas jurídicas que tienen en Francia su sede de dirección efectiva. No obstante, en el caso de sociedad cuya sede se encuentre en otro territorio, aunque esté situado en otro Estado miembro, supedita la exención al cumplimiento de una de las siguientes condiciones

alternativas: de un lado, la existencia de un convenio bilateral de asistencia administrativa entre Francia y el Estado de que se trate; de otro lado, que exista un tratado que contenga una cláusula de no discriminación que impida someter a dichas personas a una tributación más gravosa que la que se aplica a las residentes en Francia.

- Teniendo en cuenta lo anterior, las autoridades fiscales francesas denegaron la exención a una sociedad holding luxemburguesa, ya que no se cumplía ninguna de las circunstancias anteriores.
- Ante esta situación, el órgano remitente cuestiona la compatibilidad entre la norma francesa y los artículos 43 (libertad de establecimiento) y 56 (libre circulación de capitales) del Tratado².

La primera tarea que aborda el Tribunal es la de delimitar si las dos libertades invocadas o alguna de ellas pueden verse potencialmente afectadas por una normativa como la cuestionada. La conclusión a la que llega es que el problema debe encuadrarse en el ámbito de la libre circulación de capitales, en la medida en que ésta comprende las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro (STJCE de 25 de enero de 2007, asunto C-370/05, *Festersen*).

Así las cosas, el Tribunal recuerda que entre las medidas prohibidas, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, se encuentran las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro. Y lo cierto es que la normativa francesa otorga un tratamiento desigual a las sociedades residentes y no residentes, en la medida en que las segundas necesitan de un requisito adicional para gozar de la exención en el impuesto antes citado, como es la existencia de un convenio o un tratado con el contenido ya descrito. Pues bien, en palabras del Tribunal, "está claro que el requisito en el que se exige la existencia de un convenio de asistencia administrativa o de un tratado puede dar lugar de

² Los artículos 43 y 56 corresponden, respectivamente, a los artículos 49 y 63 del TFUE.

facto a un régimen permanente de no exención del impuesto controvertido para esta categoría de personas jurídicas”. De donde se deduce que “los requisitos que para la exención del impuesto controvertido establece la normativa nacional discutida en el litigio principal contribuyen a hacer menos atractiva la inversión inmobiliaria en Francia para las sociedades no residentes, tales como las sociedades holding luxemburguesas”. Por tanto, una medida como la descrita tiene que calificarse como una restricción a la libre circulación de capitales.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la existencia de razones de interés general pueden justificar la restricción derivada del impuesto que analizamos. Esto es, precisamente, lo alegado por el Gobierno francés, que calificaba ese tributo como una parte del dispositivo de lucha contra el fraude fiscal, persiguiendo conseguir que las sociedades titulares de inmuebles en Francia revelen la identidad de sus socios.

Ante esta alegación, el Tribunal recuerda su doctrina, en el sentido de que tal clase de restricción sólo puede estar justificada si es apropiada para conseguir el objetivo pretendido y, además, no va más allá de lo necesario para tal fin (SSTJCE de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02, *Manninen*, de 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04, *Centro di Musicología Walter Stauffer* y de 5 de julio de 2007, asunto C-522/04, *Comisión/Bélgica*).

El primero de estos requisitos se cumple, sin lugar a dudas, ya que parece evidente que la norma francesa constituye un instrumento eficaz en la lucha contra el fraude. No sucede lo mismo, sin embargo, con el juicio acerca de la proporcionalidad de la medida. Así, el Tribunal recuerda que “según reiterada jurisprudencia, sólo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica*, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; de 4 de marzo de 2004,

Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, y la de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 50 y jurisprudencia que allí se cita).”

Por otra parte y en un sentido inverso, debe tenerse en cuenta que, en el caso concreto, la Administración tributaria francesa tenía muy limitadas sus posibilidades de actuación, y así lo reconoce el Tribunal, ya que resultaba aplicable la limitación al intercambio de información derivada del art. 8.1 de la Directiva 77/799, esto es, Luxemburgo no se veía sometida a la obligación de colaborar, en la medida en que sus leyes impiden que sus propias autoridades practiquen investigaciones u obtengan o utilicen informaciones en estos casos.

Ahora bien, la dificultad anterior no justifica, para el Tribunal, una exclusión generalizada de la exención para las sociedades luxemburguesas. La razón se encuentra en que “nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al contribuyente las pruebas que estimasen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate y, en su caso, denegaran la exención solicitada de no aportarse tales pruebas”. Como puede comprobarse, el Tribunal estima que existía otra posibilidad menos restrictiva y que garantizaba igualmente el objetivo de la lucha contra el fraude. Consiste en permitir la aplicación del beneficio fiscal, pero condicionada a la aportación, por parte del sujeto pasivo, de la información que se estime necesaria. En consecuencia, nos hallamos ante una medida que no supera el juicio de proporcionalidad, dado que introduce restricciones a la libertad de circulación que podrían haberse evitado mediante una configuración normativa distinta, que también permitiría combatir el fraude fiscal.

La doctrina expuesta ha tenido repercusiones concretas en nuestro país. Así, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España como consecuencia de tres normas que constituyen cláusulas antiabuso y que se aplicaban a paraísos fiscales situados en la Unión Europea. Nos estamos refiriendo a los artículos 21.1.b (no exención de dividendos distribuidos por filiales si éstas residen en países o territorios calificados como paraíso fiscal), 12.3 (no deducibilidad de la pérdida por

deterioro de valor de participaciones en entidades residentes en países o territorios calificados como paraíso fiscal) y 107.15 (transparencia fiscal internacional) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

Como consecuencia de ello, el legislador español ha reaccionado, de manera que la Ley 4/2008 ha dotado de nueva redacción a los preceptos controvertidos. Así, los nuevos artículos 21.1.b) y 12.3 del TRLIS admiten tanto la exención de los dividendos como la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valores, en relación con las sociedades residentes en paraísos ubicados en la Unión, siempre que se prueben dos circunstancias: que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

En el caso de la transparencia fiscal, el nuevo artículo 107.15 del TRLIS excluye la aplicación del régimen siempre que se den los dos presupuestos anteriores y la sociedad en cuestión sea residente en la Unión Europea. Debe resaltarse que la cláusula se aplica con independencia de que la entidad se encuentre o no establecida en un paraíso fiscal. Ello implica un cambio que afecta a las sociedades residentes en países comunitarios que no tienen la condición de paraíso. Así, hasta el momento y respecto de dichas entidades, la norma excluía la aplicación del régimen de manera incondicionada. En la actualidad, sin embargo, es necesario que prueben la concurrencia de los dos requisitos ya examinados.

2.1.2. Ubicados fuera de la Unión Europea

La situación es diferente cuando la cláusula antiabuso va dirigida a evitar prácticas realizadas desde paraísos fiscales ubicados en territorios terceros, extracomunitarios. En este sentido, debemos citar la STJCE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, A, cuyo presupuesto de hecho puede sintetizarse del siguiente modo:

- La normativa sueca establecía una exención aplicable a los dividendos repartidos por una sociedad matriz a sus filiales, bajo determinadas condiciones.
- Dicha exención también se aplicaba cuando la distribución la realizaba una sociedad extranjera con un régimen jurídico análogo al de una sociedad anónima sueca y que estuviera establecida en un Estado del Espacio Económico Europeo o en un Estado con el que Suecia hubiera celebrado un convenio fiscal sobre intercambio de información.
- Suecia y Suiza celebraron un convenio de doble imposición, que no incluía una cláusula de intercambio de información. Además, del apartado 5 del protocolo de negociación y de firma realizado con motivo de la celebración del convenio se desprende que la delegación suiza consideró que la única información que puede ser objeto de un intercambio es la necesaria para la buena aplicación del convenio y la que permita evitar que éste sea aplicado de manera abusiva. Del mismo apartado se deduce que Suecia tomó nota de esta declaración y, por ello, renunció a una disposición convencional expresa sobre intercambio de información.
- Ante esta situación, A solicitó a las autoridades suecas la aplicación de la citada exención a los dividendos recibidos de una compañía suiza, lo que le fue denegado.
- En el litigio planteado ante las autoridades judiciales nacionales, la Administración tributaria alegaba que las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales no son claras por lo que respecta a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los países terceros, en particular, los que se oponen al intercambio de información con fines de control fiscal. En estos casos, añadía, estaba plenamente justificada una restricción como la prevista en la normativa sueca.
- Por su parte, el contribuyente entendía que las disposiciones contenidas en el protocolo y en el acuerdo entre estos dos Estados podían asimilarse a una disposición relativa al intercambio de

información. Además, estimaba que la norma sueca controvertida era una restricción a la libre circulación de capitales que no podía estar justificada. En efecto, no había necesidad de solicitar información a las autoridades suizas por cuanto podía requerirse al contribuyente para que demostrara que cumplía todos los requisitos para la concesión de la exención prevista por la Ley.

Como puede comprobarse, se trata de un problema bastante similar al suscitado en el supuesto anterior, hasta tal punto que la alegación del sujeto pasivo acerca de la desproporción de la medida es la empleada por el Tribunal en dicho asunto. La única diferencia, por tanto, se deriva del hecho de que Suiza no es un país comunitario.

Enfrentado a esta situación, el Tribunal aclara, de forma preliminar, la posibilidad de que los contribuyentes invoquen ante sus autoridades el citado artículo 56.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea en relación con cualquier clase de movimientos de capitales, aun en el caso de que se trate de un país tercero. Tal invocación puede dar lugar, claro está, a la inaplicación de la norma nacional restrictiva de dicha libertad (STJCE de 14 de diciembre de 1995, asuntos C-163/94, C-165/94 y C-250/94, *Sanz de Lera y otros*).

No obstante, se reconoce a continuación que existen diferencias entre la libertad de movimientos de capitales entre Estados miembros y con países terceros. A estos efectos, no puede olvidarse que en el primero de dichos ámbitos el grado de integración jurídica es muy elevado, particularmente, como consecuencia de la Directiva 77/799. Por ello, tampoco es comparable el gravamen de las actividades económicas que se producen en el seno de la Comunidad con el que se realiza en el ámbito transfronterizo con terceros países. En este último caso, los Estados miembros pueden demostrar que una restricción está justificada por razones que no serían admisibles en los intercambios intracomunitarios (STJCE de 12 de diciembre de 2006, asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*).

Por ello Tribunal rechaza el argumento empleado por los Gobiernos alemán y neerlandés, según el cual si se interpreta el concepto de restricciones a los movimientos de capitales de la misma forma en las relaciones entre los

Estados miembros y los países terceros y en las relaciones entre Estados miembros, la Comunidad abriría unilateralmente el mercado comunitario a los países terceros sin mantener los medios de negociación necesarios para obtener de éstos tal liberalización.

Partiendo de estas premisas, el Tribunal analiza, en primer lugar, si una normativa como la sueca supone una restricción a la libertad de movimientos de capitales. Y la respuesta es afirmativa, ya que “en la medida en que los dividendos que éstas *–se refiere a las sociedades residentes fuera del Espacio Económico Europeo–* abonan a los contribuyentes que residen en Suecia reciben un trato fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro del EEE, las acciones de dichas sociedades son menos atractivas para los inversores residentes en Suecia que las de las sociedades con domicilio social en un Estado del EEE (en este sentido, véanse las sentencias, antes citadas, Verkooijen, apartados 34 y 35, y Manninen, apartados 22 y 23, y, por lo que se refiere a los movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 166)”.

Tras esta constatación el siguiente paso que debe darse a la hora de enjuiciar la compatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario pasa por examinar si la restricción puede justificarse en la necesidad de garantizar los controles fiscales. Como acabamos de ver y tratándose de cláusulas aplicables a países miembros, no se cumple el parámetro de proporcionalidad si aquélla prevé una exclusión absoluta de un beneficio fiscal, ya que siempre es posible que éste se condicione a que el propio sujeto pasivo aporte las informaciones necesarias para comprobar el cumplimiento de los requisitos determinantes de su aplicación.

En el caso de países terceros, sin embargo, el Tribunal da una respuesta distinta, tomando en consideración dos elementos diferenciadores. De un lado, “las relaciones entre los Estados miembros se desarrollan en un marco jurídico común, caracterizado por la existencia de una normativa comunitaria, como la Directiva 77/799, que ha establecido obligaciones recíprocas de asistencia mutua. Aunque, en los ámbitos a los que se aplica

dicha Directiva, la obligación de asistencia no sea ilimitada, no es menos cierto que dicha Directiva crea un marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que no existe entre éstas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua.”

De otro lado, “las medidas comunitarias de armonización que se aplican en los Estados miembros en materia de contabilidad de las sociedades ofrecen al contribuyente la posibilidad de aportar datos fiables y comprobables respecto a la estructura o a las actividades de una sociedad establecida en otro Estado miembro, mientras que no se garantiza tal posibilidad al contribuyente en el caso de una sociedad establecida en un país tercero, que no está obligado a aplicar estas medidas comunitarias.”

La combinación de estos dos factores determina que sí pueda entenderse justificada una exclusión total de la aplicación del beneficio, en la medida en que sus presupuestos sólo puedan ser comprobados recabando información de las autoridades competentes de ese país tercero. En tales condiciones, sí se cumple el requisito de la proporcionalidad si resulta imposible obtener las informaciones de aquel por la inexistencia de una obligación convencional de proporcionar tales informaciones.

Los razonamientos del Tribunal han sido asumidos, de algún modo, por el legislador fiscal español a la hora de formular la propia definición de paraíso fiscal. De conformidad con la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, se pierde la condición de paraíso fiscal en la medida en que el país o territorio firme con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración.

2.2. Impuestos de Salida

Los denominados impuestos de salida suelen establecerse con una doble finalidad. De un lado, al objeto de evitar situaciones de elusión, que se

pueden producir como consecuencia de una emigración temporal del contribuyente al objeto de realizar sus plusvalías en un territorio fiscalmente más benévolo, retornado posteriormente a su país de origen. De otro lado, con la finalidad de garantizar que sea gravada en el país en cuestión la renta generada mientras el contribuyente era residente en su territorio. En la mayoría de las ocasiones se combinan ambos objetivos.

Tales objetivos, como es lógico, son dignos de protección, pero plantean problemas cuando el tributo en cuestión implica restricciones a las libertades comunitarias, en particular, a la libertad de establecimiento. Dicha cuestión fue analizada por la STJCE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, relativa a un impuesto francés sobre las plusvalías de valores mobiliarios, que establecía un impuesto de salida, por las plusvalías latentes generadas en Francia y que debía satisfacerse con ocasión del cambio de residencia. No obstante, podía conseguirse el aplazamiento del tributo, si bien cumpliendo varios requisitos, entre los que destaca la obligación de constituir garantía.

Pues bien, para el Tribunal no cabe duda de que una medida como la descrita constituye una restricción a la libertad de establecimiento. Así, "el contribuyente que quiere trasladar su domicilio fuera del territorio francés en el marco del ejercicio del derecho que le garantiza el artículo 52 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea³, está sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia en Francia. Por el mero hecho de llevar a cabo dicho traslado, este contribuyente se convierte en deudor de un impuesto sobre un beneficio que aún no ha obtenido y del que, por tanto, todavía no dispone, mientras que si hubiera permanecido en Francia, las plusvalías sólo serían imponibles en la medida en que hubieran sido efectivamente realizadas".

Las dudas se centran, por tanto, en determinar si la medida persigue algún objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general. En el caso concreto fueron cuatro las justificaciones esgrimidas por los distintos Estados que presentaron

³ El artículo 52 corresponde al actual artículo 59 del TFUE.

observaciones. La primera es la relativa a la prevención de la evasión fiscal. El Tribunal comienza recordando que la medida no va dirigida a denegar una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiosos cuya finalidad sea eludir la normativa tributaria francesa, sino que tiene carácter general, aplicable por el mero cambio de residencia.

Como consecuencia de ello, la resolución que comentamos considera que la medida establece una restricción excesiva en relación con el objetivo que persigue, en la medida en que no se puede suponer la intención de eludir la normativa tributaria francesa a todos los contribuyentes que trasladen su domicilio fuera del país. Además, tal objetivo puede conseguirse mediante medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento, como sería la de "someter a gravamen al contribuyente que, tras un período relativamente breve en otro Estado miembro, vuelva a Francia una vez realizadas sus plusvalías, lo que evitaría que resultase afectada la situación de los contribuyentes cuyo único propósito sea ejercitar de buena fe su libertad de establecimiento en otro Estado miembro."

La segunda justificación, esgrimida por el Gobierno danés, pasa por afirmar que la norma francesa pretende impedir la merma de la recaudación fiscal del país, evitando que los contribuyentes se aprovechen de las diferencias existentes entre los distintos regímenes fiscales europeos. Se trata de una defensa totalmente descartada por el Tribunal, que señala que "basta recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, la disminución de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental". En este sentido se había pronunciado ya el Tribunal en sus Sentencias de 16 de julio de 1998, asunto C-264/96, *ICI* y de 8 de marzo de 2001, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, *Metallgesellschaft*.

En tercer lugar, el Gobierno neerlandés pretendió justificar la medida por la coherencia del régimen fiscal francés, ya que existe una relación directa entre el aplazamiento del gravamen derivado de la revalorización anual de los títulos y la recaudación del tributo en caso de traslado de domicilio. Dicho argumento resulta rechazado por el Tribunal, ya que no nos

encontramos ante una medida que, de forma general, pretenda gravar las plusvalías generadas en Francia, sino atajar comportamientos concretos, como son los cambios de residencia temporales para realizar aquéllas con un coste fiscal bajo. Esta conclusión se deriva, sobre todo, de la propia legislación francesa, que permite a los contribuyentes deducir, del impuesto a pagar en Francia, el satisfecho en el Estado de destino, incluso el derivado de la parte de renta generada en el país galo.

Para finalizar, el Gobierno alemán puso de manifiesto la necesidad de tener en cuenta el reparto de competencias entre el Estado de salida y el receptor, argumento que también es rechazado por el Tribunal al afirmar “que el objeto del litigio no es el reparto de las competencias en materia fiscal entre Estados miembros, ni la potestad de las autoridades francesas para gravar las plusvalías latentes, con la que se pretende responder a los traslados artificiosos de domicilio, sino la cuestión de si las medidas adoptadas con este fin se ajustan a las exigencias de la libertad de establecimiento”.

La consecuencia de todo ello es afirmar que “el principio de libertad de establecimiento enunciado en el artículo 52 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea debe ser interpretado en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías latentes como el previsto en el artículo 167 bis del CGI, en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de este Estado”.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la doctrina anterior no se opone al establecimiento de cualquier medida tendente a liquidar el impuesto en estos casos. Así, la STJCE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-470/04, *N* entiende que la legislación comunitaria no prohíbe al Estado miembro de salida calcular la renta sobre la que desea mantener su potestad impositiva, siempre que ello no dé lugar a una imposición fiscal inmediata y que no se impongan condiciones adicionales vinculadas al aplazamiento. Así, el requisito de presentación por parte del sujeto pasivo de una declaración fiscal en el momento de trasladar su residencia se considera proporcionado,

teniendo en cuenta el objetivo legítimo de reparto de la potestad tributaria entre Estados miembros.

Una disposición como la descrita permitiría que la renta fuera sometida a gravamen en el momento de la transmisión, aunque la venta se produzca ya en el Estado de llegada. Ahora bien, como señala la Comisión [Comunicación sobre Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, COM (2006) 825 final] e implícitamente el Tribunal en la resolución citada, si los dos Estados deciden ejercer sus derechos de imposición, debe asegurarse que ello no provoca doble imposición, ya sea mediante deducciones o a través de un reparto de tales derechos. Al mismo tiempo, también es consciente de que el Estado de salida sólo puede ejercer sus derechos de imposición si tiene conocimiento de la venta y, de igual modo, debe confiar en el nuevo Estado de residencia para la recaudación de la deuda. Por tanto, los Estados deben aprovechar las posibilidades que ofrecen las Directivas sobre asistencia mutua y recaudación.

La doctrina expuesta también ha tenido efectos concretos en relación con el ordenamiento tributario español. En este aspecto España ha sido objeto de sendos procedimientos de infracción, que afectan, por un lado, al artículo 14.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por otro, a los artículos 17.1 y 26.1 del TRLIS. El primero prevé la inclusión en la base imponible de todas las rentas pendientes de imputación como consecuencia del cambio de residencia al extranjero por parte de las personas físicas. Los segundos establecen el gravamen de las plusvalías latentes en los elementos patrimoniales de sociedades o establecimientos permanentes que trasladan su domicilio fuera de nuestro país.

2.3. La sustitución de la exención por imputación limitada (*switch-over clauses*)

Para finalizar con el tratamiento de las cláusulas antiabuso en la reciente jurisprudencia comunitaria, debemos referirnos a la técnica consistente en

sustituir el método de exención por el de imputación limitada para corregir la doble imposición económica, también conocidas como *switch-over clauses*. Esta cuestión nos remite a la STJCE de 6 de diciembre de 2007, asunto C-298/05, *Columbus Container Services BVBA&Co*. El problema que se suscitó derivaba de una excepción, establecida por la ley nacional alemana, al método de exención previsto en el convenio bilateral con Bélgica. Así, a tenor del convenio, los rendimientos procedentes de beneficios que obtenga una sociedad alemana a través de una sociedad en comandita belga están exentos para los sujetos pasivos residentes en Alemania. Sin embargo, la ley alemana prevé que, en el supuesto de que dicha sociedad tribute, según la normativa fiscal belga, por el impuesto sobre los beneficios obtenidos en Bélgica a un tipo inferior al 30%, tales rendimientos no estarán exentos del impuesto sobre la renta para los sujetos pasivos residentes en Alemania, sino que estarán sometidos al régimen tributario alemán y el impuesto recaudado en Bélgica se imputará a la cuota del impuesto debido en Alemania. En el caso concreto examinado por el Tribunal, dicha normativa determinó un incremento de la cuota tributaria de un 53%. Ante esta situación, se cuestiona ante el Tribunal la vulneración de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales.

Por lo que se refiere a la primera de las libertades antes citadas, el Tribunal niega la existencia de una restricción contraria al Tratado por varias razones. En primer lugar, ya que la normativa alemana no otorga un trato diferenciado a las sociedades personales (era el caso de *Columbus*) residentes en otro Estado y a las establecidas en Alemania, sino que en ambos casos el tipo de gravamen resultante es el mismo. Por ello y "dado que las sociedades como *Columbus* no sufren ninguna desventaja fiscal con respecto a las sociedades personales establecidas en Alemania, no procede apreciar una discriminación por razón de diferencia de trato entre ambas categorías de sociedades."

En segundo lugar, el Tribunal reconoce que también puede producirse una discriminación al aplicar una misma norma a situaciones que son diferentes (STJCE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/03, *Schumacker*). Sin

embargo, dicha diferencia de situaciones no se da tampoco en el caso concreto, ya que no puede considerarse distinta la posición de un socio que percibe beneficios de una sociedad personal sometida en Bélgica a un tipo inferior al 30% que la de un socio que los perciba de una sociedad personal establecida en Alemania.

En tercer lugar y por lo que se refiere a la posible vulneración del convenio de doble imposición entre los dos Estados implicados, el Tribunal comienza reconociendo que las consecuencias desfavorables que se derivan para los socios de *Columbus* resultan del ejercicio paralelo de dos potestades tributarias, la belga y la alemana. Ahora bien, también es consciente y así lo proclama, de que el Derecho comunitario carece de disposiciones armonizadoras tendentes a evitar la doble imposición (salvo en lo relativo a las relaciones matriz-filial y a los rendimientos del ahorro). Esta es una tarea que han ido abordando los Estados mediante la celebración de convenios bilaterales. Y, como es lógico, el Tribunal se declara incompetente para enjuiciar una posible infracción del convenio germano-belga.

En cuarto lugar, *Columbus* alegaba que la normativa alemana controvertida provocaba una distorsión en el lugar de establecimiento de las sociedades. Este argumento es desechado por el Tribunal apelando a la falta de armonización del Derecho comunitario, que otorga a los Estados un margen de autonomía en el ejercicio de su potestad tributaria. De este modo y frente a la libertad de elección del Estado de establecimiento que poseen las sociedades, los Estados no tienen el deber de adaptar su legislación al régimen tributario de los demás países al objeto de garantizar un nivel homogéneo de gravamen.

Finalmente, *Columbus* también alegaba, en relación con la libertad de establecimiento, que la normativa alemana daba lugar a una distorsión en la elección entre los distintos tipos de establecimiento, ya que se habría podido eludir su aplicación mediante la constitución en Bélgica de una sociedad capitalista y no personalista. En este punto también juega la autonomía de los Estados, que no están obligados a dispensar un mismo trato fiscal a los diferentes tipos de sociedades, con una única limitación:

que el trato otorgado a las sociedades residentes en el extranjero de determinado tipo (en el caso, las personales) no sea discriminatorio respecto de los establecimientos nacionales de la misma clase. Y, según ya hemos visto, tal situación no se daba en el supuesto examinado, pues el gravamen de las sociedades personales alemanas era equiparable al dado a *Columbus*.

Por último y por lo que se refiere a la libre circulación de capitales, el tratamiento homogéneo de los beneficios distribuidos por las sociedades personalistas establecidas en Alemania y de las sociedades no residentes descarta cualquier tipo de vulneración a juicio del Tribunal.

3. Gastos deducibles de los no residentes

Otro de los problemas que se ha suscitado en la jurisprudencia reciente del Tribunal ha sido el de la deducibilidad de gastos por parte de los sujetos que desarrollan actividades económicas en un Estado europeo distinto de aquel en que están establecidos.

Esta cuestión ha sido examinada, en particular por la STJCE de 15 de febrero de 2007, asunto C-345/04, *Centro Ecuestre da Leziria Grande, Lda*. El problema se planteaba porque la normativa alemana condicionaba la devolución total o parcial de la retención practicada en la fuente, al cumplimiento de dos requisitos, que afectaban a la deducibilidad de los gastos: a) que éstos tuvieran una relación económica directa con los rendimientos obtenidos allí; b) que los referidos gastos fuesen superiores a la mitad de los ingresos. Esta doble exigencia planteaba dudas, según el órgano remitente, relacionadas con su compatibilidad con la libre prestación de servicios. En el caso concreto examinado, Centro Ecuestre, empresa portuguesa que había prestado determinados servicios en Alemania, se vio privada de la posibilidad de deducir en este último país los gastos relacionados con la actividad profesional allí desarrollada.

Por lo que se refiere al primero de los requisitos mencionados, el Tribunal reconoce que la limitación de los gastos deducibles a los relacionados con la actividad realizada en el país de la fuente es coherente con el principio de

territorialidad, reconocido por el Derecho comunitario. Ahora bien y en sentido inverso, si un Estado permite que los residentes deduzcan los gastos directamente relacionados con su actividad, también debe admitir que lo hagan los no residentes, ya que su situación es, en este aspecto, comparable (STJCE de 12 de junio de 2003, asunto C-234/01, *Gerritse*).

De esta manera, "el Estado en cuyo territorio la actividad haya generado rendimientos imponibles debe permitir que los gastos relacionados directamente con esta actividad se tengan en cuenta en el marco de la tributación del no residente. A este respecto debe precisarse, no obstante, que el Derecho comunitario no se opone a que un Estado miembro vaya más lejos, permitiendo que se computen gastos que no guarden tal relación (en este sentido, véase la sentencia *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, antes citada, apartados 50 a 52)."

Ahora bien, el problema se centra, entonces, en determinar qué se entiende por gastos profesionales directamente relacionados con los ingresos obtenidos en el Estado miembro en cuestión. Para el Tribunal, son aquellos "que presenten un vínculo económico directo con la prestación que dio lugar a la imposición en este Estado y que, por tanto, son indisociables de ésta, como los gastos de viaje y de alojamiento. En este contexto, el lugar y el momento que se incurrió en tales gastos carecen de relevancia".

La situación es diferente en relación con el segundo de los requisitos exigidos por la normativa alemana, ya que la necesidad de que los gastos representen más del 50% de los ingresos supone impedir que los no residentes deduzcan, de manera sistemática, los directamente vinculados a la actividad económica sometida a gravamen en el Estado de la fuente. Por ello, no puede dudarse de que se trata de una restricción a la libre prestación de servicios, por lo que debe examinarse si la misma se encuentra justificada.

En este sentido, el Gobierno alemán alegó que la normativa controvertida iba dirigida a impedir el doble cómputo de los gastos, tanto en el Estado de residencia como en el de la fuente. Esta argumentación es rechazada por el Tribunal, en la medida en que el método de imputación, previsto en el convenio de doble imposición entre Alemania y Portugal (éste era el Estado

de residencia del contribuyente) impide el doble cómputo, ya que este último, al aplicar la deducción del impuesto pagado en el extranjero, puede comprobar cuáles son los gastos que han sido tomados en consideración para calcularlo. Dicha conclusión se ve reforzada por los mecanismos de cooperación existentes y, particularmente, por la Directiva 77/799, que permite el intercambio de información entre ambos países.

En consecuencia, "no está justificada la restricción a la libre prestación de servicios ocasionada por una normativa nacional que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos en el Estado miembro de que se trata por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales directamente relacionados con estos rendimientos superen la mitad de éstos. Por consiguiente, procede afirmar que el artículo 59 del Tratado se opone a una normativa de estas características"⁴.

Esta doctrina jurisprudencial ha determinado la apertura de un procedimiento de infracción contra España, en la medida en que el artículo 24 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR) prevé el gravamen de la renta bruta para los sujetos pasivos que operan en España sin establecimiento permanente. Como acabamos de ver, esta situación no es admisible, en la medida en que sí se permite a los residentes que deduzcan los gastos necesarios para la obtención de sus ingresos.

Por otra parte, el artículo 24.2 del TRLIRNR sí admite la deducción de gastos en actividades económicas, pero con un sistema de lista tasada, limitándose a "los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros". Se trata, igualmente, de una disposición que vulnera la doctrina anterior, en la medida en que un sistema de lista cerrada no se compadece con el concepto de gastos directamente relacionados con los ingresos, que pueden encontrarse fuera de las categorías previstas en el precepto.

⁴ El artículo 59 corresponde al actual artículo 66 del TFUE.

Consciente de esta situación, el Gobierno español va a presentar una iniciativa legislativa (que se encuentra en fase de exposición pública) dirigida a añadir un nuevo apartado sexto al artículo 24 del TRLIRNR, con la formulación de reglas especiales cuando el no residente sin establecimiento permanente es residente en un Estado miembro. En concreto, su regla primera afirma que “para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España”.

4. Beneficios fiscales

Este es otro de los ámbitos donde con mayor vigor se han hecho valer las libertades comunitarias por parte del Tribunal. Un pronunciamiento crucial en esta materia es la STJCE de 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, aunque ha sido objeto de pronunciamientos más recientes. En este sentido, puede citarse la STJCE de 15 de febrero de 2007, asunto C-464/05, *Geurts*, que declara contraria a la libertad de establecimiento la concesión de beneficios fiscales a la transmisión de empresas familiares, si se condiciona a la contratación de un cierto número de trabajadores residentes en la región. Del mismo modo, la Sentencia de 17 de enero de 2008, asunto C-256/06, *Jäger* aprecia la existencia de una vulneración de la libertad de circulación de capitales como consecuencia de una normativa del Impuesto sobre Sucesiones que reservaba una valoración más favorable para las explotaciones forestales y agrarias situadas en Alemania, no así para las ubicadas en otros Estados miembros.

Merece la pena detenerse en el análisis de la STJCE de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07, *Persche*, debido a lo extensa y completa de la doctrina que formula. En el caso examinado aquí por el Tribunal se trataba de analizar la conformidad con el Tratado de una normativa alemana que concedía beneficios fiscales por la realización de donaciones a favor de organismos declarados de utilidad pública en aquel país, negándolos si se encontraban en otro país (en el caso concreto, Portugal), por mucho que allí también gozaran de la misma declaración. En concreto, se preguntaba si tal normativa era o no contraria con la libre circulación de capitales.

Parece evidente, y así lo entiende el Tribunal, que una disposición como la descrita constituye una restricción a la libertad indicada, en la medida en que la no deducibilidad de estas donaciones influye en la conducta de los ciudadanos, que decidirán no hacerlas a favor de organismos extranjeros. El problema se centra, entonces, en precisar si dicha restricción afecta a situaciones no comparables o, en otro caso, se encuentra justificada y es proporcionada.

A estos efectos, los diferentes Gobiernos que tomaron parte en el procedimiento esgrimieron distintas argumentaciones. En primer lugar, se señaló que las donaciones realizadas a favor de unos y otros organismos no eran comparables por dos razones. De un lado, ya que los demás Estados pueden formular conceptos de beneficiencia, así como unos requisitos para el reconocimiento de obras benéficas, no coincidentes con el del Estado de residencia. De otro, porque los organismos situados en el territorio del Estado que concede el incentivo lo liberan de realizar determinadas actividades de interés público con impacto presupuestario.

El último de tales argumentos es rechazado por el Tribunal en términos contundentes. Así, reconoce que cada Estado es libre para reservar la concesión de ventajas fiscales a los organismos que persigan algunos de los objetivos de utilidad pública que considere dignos de protección (STJCE de 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*). Ahora bien, una vez que adopta esa decisión no cabe reservar el incentivo para los organismos que sean capaces de liberar al Estado de parte de su gasto público, puesto que "de una reiterada jurisprudencia se

desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 59; véanse, por analogía, en lo que atañe a la libre prestación de servicios, las sentencias de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 56, y de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartado 77)."

Por lo que se refiere a la primera alegación, relativa a la posible diferencia entre los fines de interés general protegidos y entre los requisitos para la aplicación de los beneficios, el Tribunal reconoce que los Estados gozan de libertad en esta materia. Ahora bien, ello no impide que, en caso de que exista coincidencia en estos aspectos, el beneficio deba aplicarse también a los organismos residentes en otros Estados miembros. Esto es, si la entidad en cuestión cumple con todos los requisitos para ser considerada como de utilidad pública en el Estado de residencia, puede afirmarse que se encuentra en una situación comparable a la de un organismo residente y, por tanto, aquél debe otorgarle idéntico trato fiscal.

En segundo lugar, la medida también pretendió justificarse por razones de interés general relativas a la eficacia de los controles fiscales, lo que también resulta rechazado por la resolución comentada, al considerar que aquella no respetaba el parámetro de proporcionalidad, por existir otras medidas menos restrictivas. Así, como "nada impide que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación exijan la presentación de los justificantes pertinentes a un contribuyente que desee obtener la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, ese Estado miembro de tributación no puede invocar la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales para justificar una normativa nacional que impida absolutamente al contribuyente aportar tales pruebas". Todo ello sin olvidar que, como es conocido, los Estados miembros pueden acudir al mecanismo previsto en la Directiva 77/79, al

objeto de obtener toda la información que sea necesaria para la correcta liquidación del impuesto del contribuyente.

Teniendo en cuenta la doctrina precedente, existen dudas acerca de la compatibilidad del artículo 68.3 de la LIRPF con el ordenamiento comunitario. Esta norma reconoce una deducción para las donaciones efectuadas a favor de las entidades sin fines lucrativos comprendidas en el ámbito de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Y si bien es cierto que su artículo 2.d) se refiere a las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, tal beneficio se limita a las entidades con presencia en España y no, por tanto, a las establecidas fuera y que, aun persiguiendo objetivos de interés general, carecen de actividad en nuestro país. En este sentido, el artículo 7.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, señala que "las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades."

Desde la perspectiva de España, el pronunciamiento más importante viene constituido por la STJCE de 13 de marzo de 2008, asunto C-248/06, *Comisión v. España*, relativa a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, regulada en el artículo 35 del TRLIS. Esta sentencia considera que dicho incentivo fiscal constituye una restricción no justificada de las libertades de establecimiento y de libre prestación de servicios. Por lo que se refiere a la primera, ya que disuade a las empresas españolas de efectuar gastos fuera de España. También disuade a las empresas europeas de abrir establecimientos en España, pues su I+D será, mayoritariamente, extranjero. Y todo ello en la medida en que, como sabemos, la deducción española solo admitía la realización de un 25% del gasto en el extranjero en aquellos casos en que la empresa realiza la actividad innovadora por sus propios medios.

La vulneración de la libre prestación de servicios se produce en un doble sentido. De un lado, la exclusión de la subcontratación en el extranjero que establecía la norma introduce una diferencia basada en el lugar de ejecución de la prestación de servicios. De otro, el acceso a los porcentajes de deducción incrementados exige, en la norma española, que los centros de I+D prestadores de servicios tengan que establecerse en España para poder optar al reconocimiento. Así, "si bien el artículo 1, apartado 2, del Real Decreto 2609/1996 no exige que estos centros tengan su domicilio social en España para que puedan obtener el reconocimiento, sin embargo, es necesario que su actividad se realice en territorio español y pueda beneficiar a cualquier entidad o empresa que realice actividades en España". Se introduce por tanto una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio.

Estas restricciones fueron justificadas por España con dos argumentos que pretendían sostener la existencia de razones de imperioso interés general, pero que fueron rechazados por el Tribunal. En primer lugar, la necesidad de fomentar las actividades de I+D+i; sin embargo el Tribunal entiende que la limitación del beneficio a las actividades desarrolladas en nuestro país choca frontalmente con el objetivo de la política comunitaria en la materia, "que, conforme al artículo 163 CE, apartado 1, es, en especial, «fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional». El Tribunal de Justicia añadió que el apartado 2 del mismo artículo precisa, en particular, que, para ello, la Comunidad «apoyará [los] esfuerzos de cooperación [de las empresas], fijándose, en especial, como objetivo, permitir a [éstas] la plena utilización de las potencialidades del mercado interior, en particular por medio de [...] la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación» (sentencia Laboratoires Fournier, antes citada, apartado 23)." En segundo lugar, se alegó la necesidad de garantizar la lucha contra el fraude fiscal, evitando la doble deducción de tales gastos. Sin embargo, el Tribunal reitera su doctrina ya consolidada a la hora de rechazar este tipo de justificaciones. De un lado, la normativa española contenía una exclusión absoluta del beneficio, lo que resulta desproporcionado, ya que el objetivo

de la lucha contra el fraude podía conseguirse igualmente haciendo recaer sobre el contribuyente la carga de la prueba acerca de la existencia y naturaleza de los gastos de investigación realizados en otros Estados miembros. De otro, España siempre tiene la posibilidad de acudir a la Directiva 77/799 para verificar la correcta aplicación del incentivo fiscal.

Como consecuencia de la doctrina anterior, la Ley 4/2008 ha introducido tres modificaciones relevantes en esta deducción:

- Se incluyen en la base de la deducción los gastos realizados en cualquier país de la UE o del Espacio Económico Europeo.
- La deducción derivada de los gastos anteriores puede aplicarse tanto si las actividades se realizan con los propios medios como mediante subcontratación.
- Se suprimen las deducciones cualificadas por contratación con universidades o centros de I+D+i reconocidos en España.

5. Doble imposición de dividendos

Para finalizar, abordemos el problema de la doble imposición de dividendos. En este sentido, debemos resaltar que la Comisión ha iniciado varios procedimientos de infracción contra España y otros países por el tratamiento atribuido a los dividendos repartidos a sociedades residentes en otros Estados miembros. Tales procedimientos tienen su inspiración en la doctrina sentada por la STJCE de 14 de diciembre de 2006, asunto C-170/05, *Denkavit*.

A nuestro entender, provoca problemas comunitarios la normativa española que elimina la doble imposición del reparto de dividendos a sociedades residentes cuando la matriz dispone de una participación del 5% en la filial (artículo 30.2 del TRLIS) sin otorgar el mismo trato en el reparto de dividendos a sociedades no residentes. En cambio, no nos parece discriminatoria la deducción del 50% en el Impuesto sobre Sociedades por percepción de dividendos de otra sociedad en la que no se tiene una participación mínima del 5% (artículo. 30. 1 LIS). En efecto, tal deducción implica que la sociedad perceptora de los dividendos sufrirá una tributación

equivalente a la mitad del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (30%). Es decir, una tributación adicional del 15%. Cuando se reparten dividendos a una sociedad no residente la retención correspondiente al impuesto sobre la renta de no residentes será también del 15%, que es el límite máximo previsto en los convenios de doble imposición firmados por España.

Por consiguiente, el tratamiento del reparto de dividendos a sociedades no residentes (tributación al 15%) es equivalente al otorgado en el reparto de dividendos a sociedades españolas. Tan sólo se plantea un problema respecto de los dividendos repartidos a sociedades residentes en Chipre, pues no existe convenio con este Estado miembro y los dividendos repartidos a sus residentes se someten al tipo del 18%.

6. Conclusiones

1ª) El análisis de jurisprudencia que acabamos de realizar revela, de forma muy clara, una conclusión que los Estados miembros no deberían soslayar: la falta de armonización en la imposición directa, unida a la aplicación de las libertades comunitarias efectuada en este ámbito por el TJCE, se traduce en una limitación de la soberanía de los Estados de mayor calado que la que derivaría de dicho proceso armonizador.

2ª) La conclusión anterior es especialmente grave si examinamos alguno de los ámbitos en los que se han producido los pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria. Nos referimos, en particular, a la lucha contra las conductas abusivas, donde la interpretación expansiva de las libertades comunitarias impide, incluso, establecer mecanismos eficaces para combatir la utilización de paraísos fiscales. Constituye una paradoja de la actual Unión Europea que no se hayan establecido medidas eficaces dirigidas a impedir la existencia de países o territorios que podemos calificar como paraísos fiscales dentro de sus fronteras, pero sí existan resoluciones judiciales que limitan la soberanía de los Estados para obstaculizar su utilización.

3ª) La consecuencia práctica de lo anterior es que se debe propugnar un proceso armonizador en el ámbito de la imposición directa. Con ello se conseguirían, al menos, tres objetivos. En primer lugar, disponer de un marco más estable y homogéneo para la realización de actividades empresariales en la Unión Europea, contribuyendo así a la definitiva construcción de un mercado único. En segundo lugar, que los Estados puedan medir y decidir de forma clara cuál es la cesión de soberanía que están dispuestos a realizar. Por último, incrementar la seguridad jurídica para todos los operadores, que no se van a ver sorprendidos por la existencia de pronunciamientos judiciales más o menos sorprendentes.

4ª) En cuanto a la forma de realizar dicho proceso armonizador, el estudio de la jurisprudencia anterior también nos brinda alguna lección. Así, en ocasiones y aunque parezca contradictorio con cuanto llevamos dicho, una armonización insuficiente es peor que la ausencia de armonización. Nos referimos, en particular, al caso de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos; contiene un buen número de excepciones, en especial, las derivadas de su artículo 8.1, que excluye la obligación de colaborar en los casos en que las propias autoridades nacionales no pueden practicar investigaciones u obtener informaciones. Pues bien, a pesar de ello, el Tribunal limita las posibilidades de introducir normas antiabuso, precisamente, por la existencia de este mecanismo de intercambio de información, aun a sabiendas de que resulta ineficaz como consecuencia de excepciones como la descrita.

5ª) Teniendo en cuenta todo lo anterior, podemos concluir afirmando que es necesaria una armonización de la imposición directa, pero siempre que, sobre todo en el ámbito de la lucha contra el fraude, se realice un nivel adecuado para conseguir dicho objetivo. Con respeto, claro está, del principio de subsidiariedad.